

Avviso di accertamento con firma digitale: è valido?

7 Settembre 2023

Quali sono gli elementi essenziali dell'avviso di accertamento e cosa accade se la firma è digitale ma l'atto è notificato per posta.

Chi riceve un avviso di accertamento dal Fisco può difendersi, oltre che per motivi sostanziali relativi all'imposta addebitata e alla condotta degli uffici accertatori, per i vizi formali dell'atto notificato. La legge prevede, infatti, determinati elementi essenziali di validità dell'atto, in assenza dei quali l'accertamento è nullo. Tra questi elementi vi è la sottoscrizione dell'avviso da parte di un soggetto avente idonei poteri, perché svolge carriera direttiva o perché validamente delegato dal capo dell'ufficio o altro direttore.

Vediamo quali sono gli elementi essenziali dell'avviso di accertamento, quando la sottoscrizione deve ritenersi esistente e valida e cosa accade se la firma è digitale ma l'atto notificato è cartaceo.

- Elementi essenziali avviso di accertamento
- Sottoscrizione avviso di accertamento
- Se l'avviso di accertamento è firmato digitalmente

Elementi essenziali avviso di accertamento

L'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni dei dati essenziali del rapporto tributario, la motivazione dell'accertamento stesso e dell'imposta e sanzioni dovute [Art. 42 D.P.R. 600/1973].

Più precisamente, avviso di accertamento deve recare:

- la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato;
- l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta;
- la motivazione in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato l'accertamento, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale (per esempio in caso di imposta di registro su atti giudiziari).

Sottoscrizione avviso di accertamento

L'avviso di accertamento è nullo se non è firmato dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. La delega può essere conferita o con atto proprio o con ordine di servizio purché venga indicato, unitamente alle ragioni della delega (cioè, le cause che ne hanno resa necessaria l'adozione, quali carenza di personale, assenza, vacanza, malattia, etc.), il termine di validità ed il nominativo del soggetto delegato.

La delega per la firma dell'avviso di accertamento è valida se sussistono i seguenti requisiti:

- identificazione specifica del delegante e del delegato
- forma scritta (sottoscritta autograficamente, protocollata e depositata agli atti dell'ufficio);
- motivazione (indicazione delle esigenze di servizio che hanno reso necessaria la delega);
- qualifica, funzione e generalità del dirigente/funziionario delegato;
- durata e limitazioni (periodo e valore/materia/atti/servizi ecc.).

Secondo la Corte Suprema di Cassazione [Cass. sentt. n. [18758/2014](#), [22800/2015](#), [24492/2015](#)], il solo possesso della qualifica non abilita il funzionario della carriera direttiva alla sottoscrizione; il potere di organizzazione deve essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio.

Se il contribuente contesta la firma riconducibile non già al "capo dell'ufficio titolare", bensì ad un "funziionario della carriera direttiva", ricade sull'Amministrazione l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio.

Se l'avviso di accertamento è firmato digitalmente

Spesso accade che l'avviso di accertamento è firmato digitalmente dal capo dell'ufficio ma l'atto notificato è cartaceo. In questo caso la firma è valida? O l'atto deve considerarsi nullo?

Secondo una recente sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Salerno [[CTP Salerno, sent. del 14.05.2018](#)], l'avviso di accertamento cartaceo che, in luogo della firma autografa, rechi l'indicazione della firma digitale, è nullo.

L'apposizione della firma digitale conferisce genuinità ed indubbia paternità al documento informatico da notificare unitamente alla garanzia offerta al destinatario dello stesso di aprire la "busta crittografica" e confermarne l'autenticità e, quindi, la sua validità.

Ma quando l'avviso di accertamento, pur se firmato digitalmente, viene notificato in via ordinaria (tramite Messo Comunale/Notificatore o per posta), esso è nullo perché privo del requisito essenziale della sottoscrizione.

L'avviso di accertamento, da emettere obbligatoriamente in via analogica (su documento cartaceo o comunque diverso dal digitale), deve essere necessariamente sottoscritto con firma autografa del capo dell'Ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato e non firmato digitalmente senza alcuna sottoscrizione in originale.

Secondo i giudici, l'avviso notificato in via ordinaria e firmato digitalmente è un atto da considerarsi privo di sottoscrizione, ed è quindi affetto da inesistenza giuridica in ragione della insussistenza di un suo elemento essenziale qual è, appunto, la mancata formazione della volontà di assunzione dei contenuti dell'atto medesimo da parte dell'ufficio che lo ha emesso.